

11. Дубровін В. О. Біопалива (технологія, машини і обладнання) / В. О. Дубровін, М. О. Корчемний, І. П. Масло, О. Шептицький. – К. : ЦТІ „Енергетика і електрифікація”. – 2004. – 256 с.
12. Шпичак О. М. Економічні проблеми виробництва біопалива та продовольча безпека України / О. М. Шпичак // Економіка АПК. – 2009. – № 8. – С. 11-19.
13. Пастушенко М. С. Перспективи впровадження відновлювальних джерел електричної енергії на залізничному транспорті України / М. С. Пастушенко // Энергосбережение. Энергетика. Энергоаудит. – 2013. – № 12. – С. 45 - 51. – Режим доступу до документу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eeee\\_2013\\_12\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eeee_2013_12_7)
14. Тарасов О. М. Досвід використання відновлювальних джерел енергії підприємствами Харківської області / О. М. Тарасов // Энергосбережение. Энергетика. Энергоаудит. – 2011. – № 8. – С. 67-72. – Режим доступу до документу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eeee\\_2011\\_8\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eeee_2011_8_12)
15. Державне агентство з енергоефективності та енергозбереження України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://saee.gov.ua/uk/ae>
16. Statistical Review of World Energy 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документу : <https://www.bp.com/content/dam/bp/pdf/energy-economics/statistical-review-2016/bp-statistical-review-of-world-energy-2016-full-report.pdf>
17. International Energy Security Risk Index [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.energyxxi.org/international-energy-security-risk-index>

**УДК: 657.1.655**

**Гавриловська Л. М.**, к.е.н., доцент,  
**Гавриловський О. С.**, к.е.н., доцент  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ**

*У статті розглядаються проблемні аспекти обліку податку на прибуток в умовах реформування податкового законодавства України, методика розрахунку податку на прибуток, податкові різниці, обґрунтовано практичні адаптації законодавчої бази та методичних вказівок щодо обліку податку на прибуток. Визначено перелік існуючих проблем стосовно етапів визначення податку на прибуток, розроблено адаптовану методичку обрахування податку на прибуток та аргументовано необхідність її впровадження.*

**Ключові слова:** прибуток, облік, податок на прибуток, методика розрахунку податку на прибуток, податкові різниці, Податковий кодекс України.

*The article discusses the problematic aspects of accounting for income tax in the conditions of reforming of the Ukrainian tax legislation, methods of calculating profit tax, tax difference, justified by the practical adaptation of the legislative framework and the guidance on accounting for income tax. Defines the list of existing problems regarding the stages of determining the income tax, designed a methodology of calculation of income tax and argued the need for its implementation.*

**Keywords:** profit, accounting, income tax, methods of calculating profit tax, tax differences, the Tax code of Ukraine.

*В статье рассматриваются проблемные аспекты учета налога на прибыль в условиях реформирования налогового законодательства Украины, методика расчета налога на прибыль, налоговые разницы, обоснованы практические адаптации законодательной базы и методических указаний по учету налога на прибыль. Определен перечень существующих проблем относительно этапов определения налога на прибыль, разработано адаптированную методику расчета налога на прибыль и аргументирована необходимость ее внедрения.*

**Ключевые слова:** прибыль, учет, налог на прибыль, методика расчета налога на прибыль, налоговые разницы, Налоговый кодекс Украины.

**Вступ.** Зараз в Україні у податковому законодавстві відбуваються зміни, тому важливою проблемою є створення ефективної системи оподаткування.

Одним із головних податків, які становлять дохідну частину Зведеного бюджету України є податок на прибуток, який належить до загальнодержавних податків. В обліку при розрахунку податку на прибуток можуть виникати певні відмінності, що зумовлені розбіжністю оновлених норм НП(С)БО та Податкового кодексу України. Тому актуальним "залишається питання щодо шляхів удосконалення методики та організації облікових процедур з податку на прибуток. Зокрема, доцільно згрупувати існуючі вказівки та на їх основі розробити раціональний алгоритм обліку податку на прибуток для суб'єктів підприємництва.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Значний внесок у дослідження проблематики обліку податку на прибуток зробили такі вчені, як В.В. Бабич, Л.Г. Ловінська, Н.О. Лоханова, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов та інші. Однак для ефективного практичного втілення методичних вказівок та законодавчої бази щодо обліку податку на прибуток необхідно усебічне вивчення та вирішення існуючих проблем як при визначенні податку, який відображається у звіті про фінансові результати, так і при визначенні прибутку як об'єкта оподаткування.

**Методика досліджень.** Вивчення основних моментів визначення прибутку підприємств і його оподаткування в контексті Податкового кодексу України, обґрунтування практичної адаптації законодавчої бази та методичних вказівок щодо обліку податку на прибуток.

**Постановка завдання.** Для досягнення поставленої мети окреслено наступні завдання:

– визначити перелік існуючих проблем стосовно етапів визначення податку на прибуток згідно норм П(С)БО та Податкового кодексу України;

– розробити адаптовану методику обрахування податку на прибуток та аргументувати необхідність її впровадження.

**Результати досліджень.** Останнім часом податок на прибуток підприємств нерідко перебуває у центрі уваги українського уряду та бізнесу. Будучи за своєю природою потужним фіскальним інструментом для стимулювання інвестицій та економічного розвитку, у наших реаліях він перетворився на поле для маніпуляції громадською думкою.

Але основна проблематика обліку податку на прибуток пов'язана з існуючими розбіжностями у визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду згідно норм П(С)БО та згідно норм Податкового кодексу України. Тому потрібно усунути подвійне тлумачення законодавчих актів та розробити додаткові методичні вказівки щодо обліку податку на прибуток, що дозволить здійснити практичну адаптацію методології розрахунку фінансового результату до оподаткування та об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Такі нововведення дозволять скоротити час на виконання облікових процедур та формування декларації з податку на прибуток.

Щоб чітко усвідомити сутність облікових процедур з податку на прибуток, необхідні правильно визначати етапи обрахунку фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку, володіти змістом самих понять фінансовий результат, прибуток, збиток, податок на прибуток. Лише за таких умов можливо раціонально застосовувати концепцію обліку податку на прибуток.

На сьогодні розраховують два види прибутку (збитку):

1) бухгалтерський (обліковий), який визначається у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) як різниця між доходами та витратами за всіма видами діяльності;

2) оподатковуваний (податковий), який визначається в податковому обліку і відображається в декларації про прибуток підприємства.

Зазвичай для бухгалтерського обліку фінансових результатів призначено рахунок 79 «Фінансові результати», де узагальнюється інформація про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій. У кредит рахунку 79 списуються доходи, в дебет — суми витрат від усіх видів діяльності, а також сума нарахованого податку на прибуток.

Для обліку податку на прибуток від звичайної діяльності та від надзвичайних подій Планом рахунків передбачено рахунок 98 «Податок на прибуток». Сума витрат з податку на прибуток складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу та визначається відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток». За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Одним із завершальних етапів облікових процедур з обліку податку на прибуток є відображення суми витрат з податку на прибуток на рахунках

бухгалтерського обліку. Цьому передую складний комплекс робіт щодо визначення податкового прибутку (збитку) згідно оновлених норм П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» (табл.1).

Таблиця 1.

**Етапи визначення податкового прибутку (збитку) звітного періоду  
згідно норм П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та Положення  
бухгалтерського обліку «Податкові різниці»**

	<b>Етапи визначення</b>	<b>Нормативно-правове джерело</b>
I	Визначення доходів звітного періоду	П(С)БО 15 «Дохід»
II	Визначення витрат, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку	П(С)БО 16 «Витрати»
III	Обрахування фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
IV	Коригування на суму постійних податкових різниць	Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»
V	Коригування на частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду	Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»
VI	Визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»

Рахунок 98 «Податок на прибуток» кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: -17 «Відстрочені податкові активи», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати»; за кредитом з дебетом рахунків: 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 79 «Фінансові результати».

У кінці звітного періоду списуються нараховані відстрочені податкові зобов'язання за рахунок раніше створених відстрочених податкових активів (закриття рахунка 54 на рахунок 17).

Етапи визначення податкового прибутку (збитку) звітного періоду, представлені у табл. 1, взаємопов'язані з відповідними нормативно-правовими актами. Так, перший етап «Визначення доходів звітного періоду» доцільно здійснювати відповідно до засад П(С)БО 15 «Дохід». Методика визначення витрат,

що були здійснені для отримання цих доходів викладена у П(С)БО 16 «Витрати».

Обрахування фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку більш складний етап, який повинен здійснюватись з урахуванням засад П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Важливість цього етапу підкреслюється і тим, що помилка може викривити дані про результати діяльності суб'єкта підприємництва.

Найкрупніші та найбільш трудомісткі етапи пов'язані з коригуванням податкового прибутку (збитку) звітного періоду на суми тимчасових та постійних податкових різниць.

По-перше, спочатку це виявлення сальдо деяких статей (рахунків) активів і зобов'язань, які (за вирахуванням ПДВ) слід віднести до категорії тимчасових різниць. По-друге, обчислення податку на кожному, виявлену таким чином, тимчасову різницю як добуток цієї різниці та діючої ставки податку на прибуток. По-третє, проведення результату цього обчислення в бухгалтерському обліку:

- відкладених податкових активів (рахунок 17);
- відкладених податкових зобов'язань (рахунок 54).

Кореспонденція рахунків, при здійсненні облікових процедур з обліку податку на прибуток, обмежується лише кількома рахунками в залежності від кожної конкретної ситуації, що спрощує облік суми податку на прибуток. Також істотною перевагою для практики обліку податку на прибуток є те, що з першого січня 2014 року у складі фінансової звітності платник має право зазначати (не зобов'язаний) тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику. В статті 46 ПКУ слово «зазначає» замінено словами «має право зазначати», тобто з 01.01.2014 р. відображення тимчасових та постійних податкових різниць є добровільним.

У процесі визначення податкового прибутку (збитку) звітного періоду згідно норм податкового законодавства кількість облікових процедур більша, ніж при визначенні податкового прибутку (збитку) згідно оновлених норм П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці». Діючі норми ПКУ щодо обрахування податку на прибуток можна представити у вигляді структурно-логічної схеми (табл. 2).

Таблиця 2.

**Методика визначення податку на прибуток згідно норм ПКУ**

Етап		Законодавче забезпечення
I	Визначення доходів	Ст. 135 ПКУ
II	Визначення собівартості та інших витрат	Ст. 138-148 ПКУ
III	Обрахування об'єкта оподаткування податком на прибуток	Ст. 134 ПКУ
IV	Застосування ставки податку на прибуток	Ст. 151 ПКУ, Закон №713 [2]
V	Ознайомлення з довідниками пільг	Довідники пільг № 71/1, 71/2
VI	Визначення суми податку на прибуток	Ст. 152 ПКУ
VII	Заповнення податкової декларації з податку на прибуток	Наказ № 872 від 30.12.2013 р. [8]
VIII	Визначення звітного періоду	Ст. 49 ПКУ. Закон № 657 від 24.10.2013 р. [4]

Всі етапи визначення податку на прибуток за методикою, що наведена у табл. 2 повинні здійснюватися з урахуванням вимог відповідних статей ПКУ. При цьому для деяких етапів необхідні додаткові методичні вказівки при їх реалізації.

Для визначення пільгової категорії платника податків необхідно використовувати складну методику Міністерства доходів і зборів України. Прогресом на сьогодні є те, що з метою належної організації справляння податку на прибуток Департаментом координації нормотворчої та методологічної роботи з питань оподаткування регулярно оприлюднюються довідники податкових пільг (довідник № 71/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету; довідник № 71/2 інших податкових пільг), дані яких необхідно використовувати платникам при заповненні звіту про суми отриманих податкових пільг за затвердженою формою. Після визначення суми податку на прибуток та інших відправних категорій, суб'єктам господарювання необхідно заповнити податкову декларацію з податку на прибуток, за формою затвердженою наказом Міндоходів від 30.12.2013 р. № 872. Разом з тим слід пам'ятати про можливість подання спрощеної податкової декларації з податку на прибуток підприємств, який оподатковується за нульовою ставкою відповідно до пункту 6 статті 154 ПКУ.

На даний момент найбільш дискусійним питанням є доцільність розмежування платників податків при визначенні звітного періоду по податку на прибуток. Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень» від 24 жовтня 2013 року внесено зміни до пункту 9 статті 152 ПКУ, відповідно до яких базовим податковим (звітним) періодом для платників авансових внесків є календарний рік або квартал. Отже, платники авансових внесків декларацію з податку на прибуток подають за підсумками року, а у разі виникнення обставин, визначених в абзацах 8 та 9 пункту 1 статті 57 ПКУ, такі платники мають право перейти на подання квартальної звітності, тобто подають декларацію за підсумками першого кварталу, півріччя, трьох кварталів та за рік. Платники податку, у яких доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, за останній базовий податковий період не перевищують 10 млн. грн., та неприбуткові установи сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний (податковий) рік. Таким чином, на сьогодні етапи обрахунку податку на прибутку, який відображається у звіті підприємства про фінансові результати, і прибуток, який є об'єктом оподаткування, відрізняються за методикою розрахунку. Причина цього полягає в тому, що бухгалтерський прибуток обчислюється шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до П(С)БО, податковий прибуток визначається шляхом зіставлення доходів і витрат, визначених відповідно до розділу III ПКУ.

**Висновки.** Як вже було зазначено, при обчисленні податкового прибутку (збитку) відповідно до нових норм П(С)БО та ПКУ існують деякі відмінності. Різниця між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком завжди існувала, адже не всі витрати включені до витрат податкового обліку (штрафи, пені, неустойки сплачені, представницькі витрати вище встановленої межі та ін.).

Наведені у таблицях статті облікові етапи існують виокремлено в деяких аспектах, і це не сприяє дієвому практичному впровадженню оновлених законодавчих норм. Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку відбудеться лише за умов зменшення кількості облікових етапів та спрощення їх процедур. Варто викреслити існуючі різниці у перших облікових етапах - визначенні доходів звітного періоду. Потім, врахувавши відмінності у складі витрат звітного періоду, скоротити їх на законодавчому рівні. І останнє: трудозатрати на етапах коригування на суми постійних та тимчасових податкових різниць звести до мінімуму можливо виключно при зменшенні податкових різниць. Застосування усіх перерахованих напрямків удосконалення дозволить об'єднати етапи визначення податку на прибуток, який відображається у звіті підприємства про фінансові результати, і прибутку, який є об'єктом оподаткування згідно норм П(С)БО та ПКУ, значно скоротивши їх кількість. В цілому усе це забезпечить більшу прозорість бухгалтерського обліку та спростить облікові процедури.

#### **Список використаних джерел**

1. Вишневський В. П. Взаємозв'язок оподаткування підприємств і бухгалтерського обліку // Фінанси України. -2010-№27. ~ С. 29- 40.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", затверджене наказом МФУ від 28.12.2000 р. № 353.
5. Юшко С.В. Бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток та оцінка чинного порядку їх узгодження//ХНАУ. - 2014. - С. 1 - 9.

**УДК: 331.108**

**Геліч Н. В.**, к.е.н., доцент

Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

#### **СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ ТРАДИЦІЙНИХ ТА НЕТРАДИЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ ЕНЕРГІЇ**

*У статті розглянуто основні проблеми впровадження традиційних та нетрадиційних джерел енергії, загальний прогностичний енергетичний баланс України, пріоритетні напрями виробництва та впровадження нетрадиційних та відновлюваних джерел енергії.*

**Ключові слова:** відновлювані джерела енергії, нетрадиційні джерела енергії, енергетична безпека.